



Oldenbourgs Steuerfachbücher

Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte in der Einkommensteuer

von

Dr. oec. publ. Michael Kemmer

Universität München
(Betriebswirtschaft und Steuern)

R. Oldenbourg Verlag München Wien

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Kemmer, Michael:

Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte in der Einkommensteuer / von Michael Kemmer. – München ; Wien : Oldenbourg, 1987.

(Oldenbourgs Steuerfachbücher)

ISBN 3-486-20380-0

© 1987 R. Oldenbourg Verlag GmbH, München

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf deshalb der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages.

Gesamtherstellung: Weihert-Druck, Darmstadt

ISBN 3-486-20380-0

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Verzeichnis der Zeitschriften und Sammelwerke	XX
Verzeichnis der Abbildungen	XXIII
Einführung	1
1. Teil: Die systematische Einordnung des Kriteriums "Entgeltlichkeit" als einkommensteuerliches Tatbestandsmerkmal	5
Kapitel 1: Entgeltlichkeit und steuerbare Handlung	5
I. Erwerbstätigkeit als Gegenstand der Besteuerung	5
II. Persönliche Steuerpflicht als Folge der steuerbaren Handlung	7
III. Entgeltlichkeit kein absolutes Bestimmungsmerkmal der steuerbaren Handlung	11
Kapitel 2: Die wirtschaftliche Tätigkeit als einkunftsartenübergreifendes Merkmal der steuerbaren Handlung	13
I. Teilnahme am Marktgeschehen	14
II. Gewinnerzielungsabsicht	16
Kapitel 3: Entgeltlichkeit als deklaratorisches Kriterium bei den betrieblichen Einkunftsarten	18
I. Das Totalitätsprinzip als Ausgangspunkt	18
II. Das Realisationsprinzip als Einschränkung des Totalitätsprinzips	23
III. Zur Funktion der sog. Realisations-tatbestände	28
A. Realisation mit und ohne marktmäßigen Umsatzvorgang	28
B. Die Realisationshandlung als deklaratorisches Kriterium zur Bestimmung der Einkünfte der Zeit und der Höhe nicht aber dem Grunde nach	31
IV. Schlußfolgerungen für die steuerliche Behandlung der Übertragung von Betriebsvermögen (Steuersubjektwechsel)	34

A. Grundsätzliche steuerliche Relevanz des Steuersubjektwechsels (Prinzip der Personenidentität stiller Reserven)	34
B. § 7 Abs. 1 EStDV als Ausnahmenorm	36
Kapitel 4: Entgeltlichkeit als konstitutives Kriterium bei den Haushaltseinkunftsarten	42
I. Grundlagen des dualistischen Einkunftsermittlungssystems	42
II. Folgen: Entgeltlichkeit als konstitutives Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit	44
2. Teil: Teilentgeltlichkeit als Ermittlungsproblem	50
Kapitel 1: Darstellung und Kritik der gegenwärtig von Rechtsprechung und Schrifttum angebotenen Modelle zur Lösung des Ermittlungsproblems	50
I. Das Rentenmodell: Die Forderung nach kaufmännischer Ausgewogenheit als Hilfsargument zur Negierung teilentgeltlicher Übertragungsvorgänge	51
A. Die Struktur des Rentenmodells	51
1. Die Übertragung gegen sog. "Veräußerungsleistungen" als typische und ausschließliche Erscheinungsform des entgeltlichen Geschäfts	51
a) Die Voraussetzung der kaufmännischen Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung	52
b) Die Voraussetzung des subjektiven Veräußerungswillens	54
2. Die Übertragung gegen "Versorgungs-" und "Unterhaltsleistungen" als Auffangtatbestand	56
a) Das Übertragungsmotiv als Ausgangspunkt	56
b) Private Versorgungsleistungen	57
c) Betriebliche Versorgungsleistungen	61
B. Ungereimtheiten des Rentenmodells	63
1. Die Forderung nach kaufmännischer Ausgewogenheit	64
2. Die Maßgeblichkeit des Übertragungsmotivs	65

3. Unentgeltlichkeit und Sonderausgabenabzug	67
4. Unentgeltlichkeit und gewerbsteuerliche Hinzurechnung	68
5. Unentgeltlichkeit und Saldierung mit der Gegenleistung	70
C. Fazit	73
II. Das Erbfallmodell: Die Gesamtrechtsnachfolgevorstellung als Grundlage einkommensteuerlicher Unentgeltlichkeit	79
A. Die einkommensteuerliche Problematik der zivilrechtlichen Ausgangslage	79
1. Zivilrechtliche Ausgangslage	79
2. Einkommensteuerliche Problematik	82
B. Die Gesamtrechtsnachfolgevorstellung als Lösungsansatz	83
1. Gesamtrechtsnachfolge als Begründung eines Unentgeltlichkeitsdogmas	83
2. Erbauseinandersetzung als Vergleichsfall	86
3. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Hilfsargument	90
C. Abweichungen vom Unentgeltlichkeitsdogma	91
1. Mitunternehmerschaft als Entgeltlichkeitskriterium	91
2. Der Einsatz nachlaßfremder Mittel als Entgeltlichkeitskriterium	94
D. Kritik an der Gesamtrechtsnachfolgevorstellung als einkommensteuerlichem Unentgeltlichkeitskriterium	97
E. Zur Struktur des Entgeltlichkeitsproblems bei Erbfall-Übertragungen	101
1. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums als maßgebliches Kriterium zur Beantwortung der ersten Ausgangsfrage	102
2. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kein hinreichendes Kriterium zur Beantwortung der zweiten Ausgangsfrage	105

III. Das zivilrechtlich orientierte Standardmodell: Schenkung unter Auflage contra gemischte Schenkung	109
A. Die Struktur des Standardmodells	109
B. Indizien für die einkommensteuerliche Irrelevanz der zivilrechtlichen Qualifizierung eines Sachverhalts als Schenkung unter Auflage oder gemischte Schenkung	114
1. Zweck der zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen Auflage und (Teil-)Entgelt	115
2. Materielle Auswirkungen der zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen Auflage und (Teil-)Entgelt	118
C. Die Fehlinterpretation der relevanten Sachverhalte durch die BFH-Rechtsprechung	122
D. Nachweise für eine grundsätzliche Inkongruenz des zivilrechtlichen und des einkommensteuerlichen Entgeltlichkeitsbegriffs	124
1. Zivilrechtliche Subjektivierung contra einkommensteuerliche Objektivierung	124
2. Unterschiedliche Anforderungen an Entgeltsform und -qualität	128
E. Einkommensteuerliche Folgerungen (Stellungnahme)	133
1. Notwendigkeit einer eigenständigen Bestimmung des einkommensteuerlichen Entgeltlichkeitsbegriffs	133
2. Erfordernis einer terminologischen Präzisierung	135
Kapitel 2: Lösung des Ermittlungsproblems auf der Grundlage der einkommensteuerlichen Systematik	137
I. Strukturierung des Ermittlungsproblems	137
II. Das qualitative Ermittlungsproblem	140
A. Grundlinien zur systematischen Behandlung des qualitativen Ermittlungsproblems anhand der vorgegebenen Struktur	140

1. Die Frage der Leistungsveranlassung	140
a) Leistungsveranlassung aus der Sicht des Leistenden	142
aa) Das Veranlassungsprinzip als aus dem Nettoprinzip abgeleitete systematische Grundlage	142
bb) Zum Inhalt des Veranlassungsprinzips	146
cc) Anschaffungskostenkriterien	149
dd) Kritik an der Zweiteilung der Leistungsveranlassung durch die Rechtsprechung (Exkurs)	157
b) Leistungsveranlassung aus der Sicht des Empfangenden (Korrespondenzproblematik)	163
aa) Die direkte Korrespondenz (Zweiseitigkeit)	163
bb) Die indirekte Korrespondenz (Dreiecksbeziehungen)	165
aaa) Ausgangssituation	165
bbb) Lösungsalternativen	168
c) Zusammenfassung	176
2. Die Frage der Leistungsform	179
a) Grundaussage des § 8 EStG: Güter in Geld oder Geldeswert	179
b) Konkretisierung der Grundaussage	183
aa) Marktfähige Güter und Leistungen	183
bb) Zugang bzw. Zufluß	188
cc) Abgrenzung der relevanten (marktfähigen) von den irrelevanten (ideellen) Gütern und Leistungen	190
B. Bestimmung der Entgeltsqualität der strittigen Leistungen auf der Basis der bisher gewonnenen Erkenntnisse	197
1. Übertragungssachverhalte	197
a) Übertragungen gegen Einmalzahlung	197
aa) Direkte Leistungen	197
bb) Indirekte Leistungen (Dreiecksbeziehungen)	198

b) Übertragungen gegen wiederkehrende Zahlungen	199
c) Übertragungen gegen die Übernahme von Verbindlichkeiten	203
aa) Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens	204
bb) Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen	207
aaa) Die aus dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 EStDV abgeleitete Saldotheorie	207
bbb) Notwendigkeit der Unterscheidung zwischen betrieblichen Verbindlichkeiten und Übertragungsverbindlichkeiten	214
d) Übertragungen gegen Sachgüter	215
e) Übertragungen gegen die Übernahme von wertbeeinflussenden Nutzungsbelastungen	217
aa) Problematische Sachverhalte und Meinungsstand	217
bb) Kritik an den einzelnen Lösungsansätzen	222
cc) Lösungsvorschlag: Nutzungsüberlassung als potentiellcs Übertragungsentgelt	226
aaa) Der vollentgeltliche Fall	227
bbb) Der teilentgeltliche Fall	231
ccc) Der unentgeltliche Fall	234
f) Übertragungen durch Erbfall und Erbauseinandersetzung	239
aa) Auflösung der Erbfallübertragungen in zwei Grundtypen	240
bb) Zur Entgeltlichkeit der einzelnen Vermögensübertragungen	242
aaa) Der einstufige Vermögensübergang (Verteilungsfall)	242
bbb) Der mehrstufige Vermögensübergang (Gesamthandsfall)	247
aaaa) Der Nachlaß enthält nur Betriebsvermögen	248
bbbb) Der Nachlaß enthält nur Privatvermögen	249

cccc) Der Nachlaß enthält Betriebs- und Privatvermögen (Mischnachlaß)	257
2. Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen	260
a) Dienstleistungen	261
b) Nutzungsüberlassungen	262
aa) Zur Entgeltsqualität der kritischen Leistungen bei Vollentgeltlichkeit (Rechtslage)	262
aaa) Lastenübernahme	262
aaaa) Übernahme der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten	262
bbbb) Übernahme von Eigentümerlasten durch den Nießbraucher	264
bbb) Werterhöhende Baumaßnahmen	266
aaaa) Gebäude	266
bbbb) Mietereinbauten	266
bb) Stellungnahme und Prüfung der Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf die teilentgeltlichen Sachverhalte	267
aaa) Leistungsform	268
bbb) Leistungsveranlassung	270
aaaa) Bei bereits bestehender steuerbarer Handlung	271
bbbb) Bei noch festzustellen-der steuerbarer Handlung	272
III. Das quantitative Ermittlungsproblem	275
A. Objektiver und subjektiver Entgeltlichkeitsbegriff	275
B. Zur Ermittlung des "objektiven" Wertes	277
1. Marktentgelt als Ausgangsgröße	277
2. Notwendigkeit der Trennung von ökonomischen und nicht-ökonomischen Abweichungskriterien	280
3. Prüfschema zur Erfassung der "Bandbreite"	283

a) Gesetzliche Methode und Methode der Finanzverwaltung	283
b) Prüfung anhand von vier Grundaussagen	287
3. Teil: Teilentgeltlichkeit als Behandlungsproblem	291
Kapitel 1: Teilentgeltlichkeit als vom Einkommensteuerrecht weitgehend ignorierte Möglichkeit der Sachverhaltsgestaltung	291
Kapitel 2: Abstecken des Wertungsrahmens	296
I. Die vom Zivilrecht angebotenen Lösungsansätze	296
II. Irrelevanz der zivilrechtlichen Differenzierungsgründe für die Einkommensteuer	298
III. Trennungstheorie (Aufteilungsmethode) als adäquater einkommensteuerlicher Wertungsansatz	301
IV. Wertmäßige statt gegenständliche Aufteilung	303
Kapitel 3: Die einkommensteuerliche Behandlung der teilentgeltlichen Sachverhaltsgruppen im einzelnen	307
I. Teilentgeltliche Übertragungssachverhalte	307
A. Teilentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen	308
1. Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile	308
a) Im Schrifttum angebotene Lösungsalternativen	308
b) Stellungnahme	311
c) Tarifvergünstigung gemäß § 34 Abs. 2 EStG und Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG bei teilentgeltlicher Übertragung	316
2. Einzelwirtschaftsgüter des Betriebsvermögens	318
a) Teilentgeltliche Übertragung aus privatem Anlaß	318
b) Teilentgeltliche Übertragung aus betrieblichem Anlaß	321
c) Teilentgeltliche Übertragung und 6 b-Rücklage	323

d) Teilentgeltliche Übertragung und die Bewertungs-sonderregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 4 a, b und Nr. 5 a EStG	325
B. Teilentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens	327
1. AfA-Bemessungsgrundlage	327
a) Aufteilungsmethode als allgemein anerkannter Ermittlungsgrundsatz	327
b) Besonderheiten bei der Abschreibung von Gebäuden	328
aa) Abschreibungen gemäß § 7 b EStG/ Sonderausgabenabzug gemäß § 10 e EStG 1987	328
bb) Teilentgeltlicher Erwerb und anschaffungsnaher Herstellungsaufwand	331
2. Teilentgeltliche Übertragung und Spekulationsgeschäft	332
a) Vollentgeltliche Übertragung teilentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter	332
b) Teilentgeltliche Übertragung vollentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter	336
c) Teilentgeltliche Übertragung teilentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter	337
3. Teilentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer wesentlichen Beteiligung	339
a) Teilentgeltliche Übertragung einer kompletten wesentlichen Beteiligung	340
b) Teilentgeltliche Übertragung eines nicht wesentlichen Anteils einer wesentlichen Beteiligung	341
aa) Teilentgeltliche Übertragung vollentgeltlich erworbener Anteile	342
bb) Vollentgeltliche Übertragung teilentgeltlich erworbener Anteile	343

cc) Teilentgeltliche Übertragung teilentgeltlich erworbener An- teile	346
c) Einlage von teilentgeltlich erwor- benen Anteilen an einer wesentli- chen Beteiligung in ein Betriebs- vermögen	349
II. Teilentgeltliche Nutzungsüberlassun- gen und Dienstleistungen	354
A. Teilentgeltliche Nutzungsüberlas- sungen	354
1. Wertmäßige Aufteilung als aktuelle Lösungsvorgabe	354
2. Werbungskostenverteilung bei zwei- stufiger Einkunftserzielung	358
B. Teilentgeltliche Dienstleistungen	360
Kapitel 4: "Überentgeltlichkeit" als Spiegelbild der Teilentgeltlichkeit	363
Quellenverzeichnis	366
Stichwortverzeichnis	415

Vorwort

Ob eine Leistungsbeziehung - z.B. eine Vermögensübertragung zwischen Eltern und Kindern - als entgeltlich oder unentgeltlich zu qualifizieren ist, hat für die einkommensteuerliche Behandlung wesentliche Bedeutung. EStG und EStDV halten für entgeltliche Vorgänge völlig andere Rechtsfolgen bereit als für unentgeltliche. Das teilentgeltliche Geschäft liegt dazwischen. Es wird von den einkommensteuerlichen Regelungen - mit Ausnahme des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG - nicht erfaßt. Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte haben vor allem im familiären Bereich relativ große Bedeutung. Dennoch - oder gerade deswegen - sind Rechtsprechung und Schrifttum zu diesem Problemkreis außerordentlich zerstritten. Bisher ist weder eindeutig geklärt, wann Teilentgeltlichkeit im einkommensteuerlichen Sinn anzunehmen ist, noch welche Rechtsfolgen teilentgeltliche Sachverhalte auslösen.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, konsistente Lösungen für diese beiden Grundfragen anzubieten. Dabei wird im ersten Schritt der Begriff der Teilentgeltlichkeit auf der Grundlage der einkommensteuerlichen Systematik für alle Sachverhalte nach einheitlichen Kriterien bestimmt. Im zweiten Schritt werden für die teilentgeltlichen Rechtsgeschäfte systemkonforme Rechtsfolgen abgeleitet und in ihren Auswirkungen auf alle einschlägigen Fallgestaltungen dargestellt. Großer Wert wurde dabei auf eine gründliche und kritische Auseinandersetzung mit den im Schrifttum geäußerten Meinungen und der bislang sehr uneinheitlichen Rechtsprechung gelegt. Eingehend erörtert werden insbesondere die Fälle

der Übertragung von Betriebs- oder Privatvermögen im familiären Bereich, z.B. im Zusammenhang mit vorweggenommenen Erbfolgeregelungen, Erbauseinandersetzungen oder Rentenvereinbarungen. Auch die gesetzliche Neuregelung zur teilentgeltlichen Wohnungsüberlassung und die entsprechenden Vorschriften des Nießbrauch-Erlasses werden behandelt. Rechtsprechung und Schrifttum wurden berücksichtigt, soweit die Veröffentlichung bis Ende Januar 1987 erfolgte.

Herrn Prof. Dr. Enno Biergans und meinen Kollegen am Lehrstuhl für Betriebswirtschaft und Steuern danke ich für zahlreiche Anregungen und kritische Diskussionen. Darüber hinaus richtet sich mein Dank an all jene, die hier zwar nicht genannt werden, mich aber auf ihre Weise um so mehr unterstützt haben.

Michael Kemmer

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
ÄndG	Änderungsgesetz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BBauG	Bundesbaugesetz
Bd.	Band
Beil.	Beilage
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesminister der Finanzen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
Darst.	Darstellung
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
dies.	dieselbe, dieselben
DV	Durchführungsverordnung
ebd.	ebenda
ErbbauVO	Verordnung über das Erbbaurecht
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer

EStDV	Einkommensteuer-Durchführungs- verordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
F.	Fach
f	folgende
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzminister
GG	Grundgesetz
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buch- führung
Gr.S.	Großer Senat
GruchBeitr	Gruchots Beiträge zur Erläuterung des Preußischen Rechts
G.u.V.	Gewinn- und Verlustrechnung
Herv. d. Verf.	Hervorhebung des Verfassers
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo	Highest in - first out
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.e.	im einzelnen
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
Kfz	Kraftfahrzeug
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m.E.	meines Erachtens

Münchkomm	Münchener Kommentar zum BGB
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
n.v.	nicht veröffentlicht
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OGHBrZ	Oberster Gerichtshof für die britische Besatzungszone, Köln
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
o.V.	ohne Verfasser
R.	Rechtsspruch
RdNr.	Randnummer
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGRK	Reichsgerichtsräte-Kommentar
rkr.	rechtskräftig
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
v.H.	von Hundert
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungs- eigentumsgesetz)
WohnEigFG	Wohnungseigentumsförderungsgesetz
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

Verzeichnis der Zeitschriften und Sammelwerke

AG	Die Aktiengesellschaft
BayObLGZ	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen
BB	Betriebs-Berater
BBK	Zeitschrift für Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
DNotz	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (ab 1980)
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe A (bis 1979)
DStZ B	Deutsche Steuerzeitung - Ausgabe B/Eildienst (bis 1979)
DStZ/E	Deutsche Steuerzeitung/Eildienst (ab 1980)
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FA N.F.	Finanzarchiv Neue Folge

FR	Finanz-Rundschau
GmbH-Rdsch	GmbH-Rundschau
GruchBeitr	Beiträge zur Erläuterung des Preußischen Rechts, des Handels- und Wechselrechts durch Theorie und Praxis, hrsg. von GRUCHOT, J.A.
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HRR	Höchstrichterliche Rechtsprechung, Vereinigte Entscheidungs-Sammlung, hrsg. von FRIEDRICH, E. und FEISENBERGER, A.
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JDStJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
JW	Juristische Wochenschrift
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
LM	Lindenmaier/Möhring, Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
Mot.II	Motive zu dem Entwurfe eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich - Band II
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
Recht	Das Recht, Rundschau für den deutschen Juristenstand
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlasse in Karteiform

StSem	Steuerseminar
StKongR	Steuer-Kongreß-Report
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StRK-Anm.	Steuerrechtsprechung in Karteiform (Anmerkungen)
StuW	Steuer und Wirtschaft
StWa	Steuerwarte
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung

Verzeichnis der Abbildungen

	<u>Seite</u>
Abb. 1: Teilentgeltlichkeit als Ermittlungsproblem	141
Abb. 2: Ausgangssituation des Korrespondenzproblems	167
Abb. 3: Lösung des Korrespondenzproblems	174
Abb. 4: Grundstücksveräußerung unter Nutzungsbelastung	230
Abb. 5: Prüfschema zur Lösung des quantitativen Ermittlungsproblems	288

Einführung

Obwohl es sehr schwierig ist, die Farbe schwarz zu definieren, weiß jeder, der einen schwarzen Gegenstand sieht sofort, welche Farbe dieser Gegenstand hat. Ähnlich ist es mit dem einkommensteuerlichen Begriff der Teilentgeltlichkeit und seinen Nachbarbereichen, der Entgeltlichkeit und der Unentgeltlichkeit: Niemand kann den Begriff des Entgelts oder Teilentgelts im einkommensteuerlichen Sinn exakt definieren, jeder glaubt dennoch, einem Sachverhalt sofort anzusehen, in welche Kategorie er diesbezüglich einzuordnen ist. Weil aber exakte Abgrenzungsmerkmale bisher noch fehlen, gibt es zur Frage, wann ein Rechtsgeschäft entgeltlich, unentgeltlich oder teilentgeltlich ist, in Rechtsprechung und Schrifttum eine Vielzahl unterschiedlicher Meinungen mit immer wieder neuen Begründungen. Auffällig ist dabei, daß praktisch nirgendwo das Bemühen erkennbar wird, den einkommensteuerlichen Begriff der Entgeltlichkeit oder Teilentgeltlichkeit analytisch aus den Vorschriften und den Systemgedanken des Einkommensteuergesetzes abzuleiten. Statt dessen wird regelmäßig und mit den unterschiedlichsten Argumenten versucht, die potentiell teilentgeltlichen Sachverhalte einkommensteuerlich als unentgeltliche Vorgänge darzustellen. Als Ergebnis dieser Bemühungen präsentiert sich die gegenwärtige Rechtslage als ein Sammelbecken von Einzelfallentscheidungen, deren Begründungen einander häufig widersprechen und die bei wirtschaftlich ähnlichen Sachverhalten oftmals zu gegensätzlichen Rechtsfolgen gelangen.

Wendet man sich von dieser ausgeprägten Kasuistik ab und versucht man, die einkommensteuerliche Problematik der Teilentgeltlichkeit allgemein und damit sachverhaltsübergreifend zu erfassen, kristallisieren sich zwei voneinander unabhängige Grundfragen heraus:

1. Unter welchen Voraussetzungen ist eine Leistung als Entgelt im einkommensteuerlichen Sinn zu qualifizieren, d.h., wie läßt sich das entgeltliche vom unentgeltlichen sowie daneben das teilentgeltliche vom vollentgeltlichen Rechtsgeschäft abgrenzen? (E r - m i t t l u n g s p r o b l e m der Teilentgeltlichkeit)
2. Wie sind die teilentgeltlichen Rechtsgeschäfte einkommensteuerlich zu behandeln; wie ist z.B. die AfA-Bemessungsgrundlage, ein Veräußerungsgewinn oder die Höhe des zulässigen Werbungskostenabzugs bei teilentgeltlichen Vorgängen zu bestimmen? (B e h a n d - l u n g s p r o b l e m der Teilentgeltlichkeit)

Auf beide Fragen lassen sich unmittelbar aus dem EStG keine Antworten ableiten. Das EStG definiert weder den Begriff des Entgelts oder Teilentgelts, noch hält es - von einer Ausnahme abgesehen -¹ Vorschriften bereit, die die Behandlung teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte regeln. Zur Beantwortung der beiden aufgezeigten Grundfragen muß deshalb auf lückenausfüllende Wertungen zurückgegriffen werden, die anhand der Grundgedanken des einkommensteuerlichen Systems zu entwickeln sind.

1 § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1987

Durch diese Ausgangssituation ist der Gang der Arbeit vorgezeichnet:

Im ersten Teil erfolgt eine kurze Abhandlung der systematischen Grundlagen der Einkommensteuer, soweit diese für den weiteren Verlauf der Arbeit und insbesondere für die zur Teilentgeltlichkeit entwickelten Lösungsansätze von Bedeutung sind. Es wird untersucht, ob das Kriterium "Entgeltlichkeit" einen maßgeblichen Bestimmungsfaktor der steuerbaren Handlung darstellt und welche Bedeutung ihm dadurch für die Erfüllung des Einkommensteuertatbestandes zukommt.

Der zweite Teil befaßt sich mit der Teilentgeltlichkeit als Ermittlungsproblem, der Identifikation des teilentgeltlichen Rechtsgeschäfts und der Abgrenzung zum vollentgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäft. Rechtsprechung und Schrifttum bieten hierzu im wesentlichen drei Lösungsmuster an, jeweils beschränkt auf bestimmte Sachverhaltsgruppen. Diesen Ansätzen, die in erster Linie auf einkommensteuerfremden Begründungen aufbauen und zu insgesamt wenig überzeugenden Ergebnissen führen, wird als Alternative ein Lösungsvorschlag gegenübergestellt, der auf einer Zerlegung des Ermittlungsproblems in zwei Teilkomplexe basiert. Dabei wird im ersten Schritt die Entgeltlichkeit dem Grunde nach (q u a l i t a t i v e s E r m i t t l u n g s p r o b l e m), im zweiten Schritt die Teilentgeltlichkeit der Höhe nach (q u a n t i t a t i v e s E r m i t t l u n g s p r o b l e m) für alle Sachverhaltsgruppen nach einheitlichen Kriterien herausgearbeitet.

Im dritten Teil der Arbeit wird das Behandlungsproblem der Teilentgeltlichkeit aufgegriffen. Die teilentgeltlichen Rechtsgeschäfte stellen sich als eine Art "Mittelding" zwischen den vollentgeltlichen und den unentgeltlichen Sachverhalten dar. Auch hier unterbreiten Rechtsprechung und Schrifttum unterschiedliche Vorschläge, wie diese gesetzlich nicht geregelten Fälle, die jeweils Tatbestandsmerkmale mehrerer einkommensteuerlicher Vorschriften mit oftmals gegensätzlichen Rechtsfolgen in sich vereinigen, einkommensteuerlich zu behandeln sind. Es wird zu zeigen sein, welcher Lösungsansatz den einkommensteuerlichen Systemgedanken am nächsten kommt und welche Ergebnisse sich daraus für die unterschiedlichen Sachverhaltsgruppen im einzelnen ableiten lassen.

1. Teil:

Die systematische Einordnung des Kriteriums „Entgeltlichkeit“ als einkommensteuerliches Tatbestandsmerkmal

Kapitel 1:

Entgeltlichkeit und steuerbare Handlung

I. Erwerbstätigkeit als Gegenstand der Besteuerung

Der Einkommensteuertatbestand läßt sich - wie jeder Steuertatbestand - in die vier Subelemente Steuersubjekt, Steuergegenstand, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz unterteilen.¹ Jedes dieser vier Tatbestandselemente läßt sich nur unter Zuhilfenahme des vorhergehenden Elements bestimmen, man spricht deshalb auch vom Stufenbau² oder Stufenaufbau³ des Steuertatbestandes. Erst wenn alle vier Tatbestandselemente in einem Sachverhalt verwirklicht sind, entsteht die Steuerpflicht. Die Subelemente sind eingeteilt in einen Grund- (Steuersubjekt, Steuergegenstand) und einen Höhentatbestand (Steuerbemessungsgrundlage, Steuersatz).⁴ Im Grundtatbestand wird die Einkommensteuerpflicht dem Grunde nach,

1 Diese Vierteilung des Steuertatbestandes findet sich erstmals - mit etwas anderen Begriffen - bei HENSEL, A., (Steuerrecht 1933) S. 56 ff. Sie wurde wieder aufgegriffen von BAYER, H.W., JA 1977 Sonderheft 15; BIERGANS, E., WASMER, C., FR 1985 S. 57 ff

2 Vgl. BAYER, H.W., JA 1977 Sonderheft 15 S. 23 ff

3 Vgl. BIERGANS, E., (Einkommensteuer 1985) S. 8; WASMER, C., (Zurechnung 1985) S. 1 ff

4 Vgl. BAYER, H.W., JA 1979 S. 140 (142); DERS., (Liebhabeerei 1981) S. 7 f; ähnlich SCHULZ, H., BB 1978 S. 1259 (1260); kritisch zur Unterteilung in Grund- und Höhentatbestand NEUMARK, F., FA N.F. Bd. 40 S. 150 (151)

im Höhentatbestand der Höhe nach ermittelt.⁵

Steuersubjekt und Steuersatz sind eindeutig und problemlos aus dem Einkommensteuergesetz ablesbar. Steuersubjekt ist die natürliche Person,⁶ Steuersatz die Gesamtheit der im einzelnen anzuwendenden Tarife.⁷ Nicht so eindeutig ist dagegen die Abgrenzung von Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage. Häufig ist die Auffassung anzutreffen, das Einkommen sei Steuergegenstand der Einkommensteuer.⁸ Diese Auffassung ist unzutreffend, weil das EStG selbst das Einkommen als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer definiert.⁹ Der Steuergegenstand, dem die Aufgabe eines Bindegliedes zwischen Steuersubjekt und Steuerbemessungsgrundlage zukommt, kann demzufolge nur das zur Erfüllung des Steuertatbestandes notwendige Verhalten des Steuersubjektes sein, ein aktives Handeln, Dulden oder Unterlassen, das sich unter dem Begriff der "steuerbaren Handlung" zusammenfassen läßt.¹⁰

Diese ausschließlich tätigkeitsbezogene Bestimmung des Steuergegenstandes findet Stützen im Wortlaut des Einkommensteuergesetzes: § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG unterwirft

5 Vgl. WASMER, C., (Zurechnung 1985) S. 3

6 § 1 EStG

7 §§ 32 ff EStG

8 Vgl. z.B. HERRMANN/HEUER/RAUPACH, § 2 EStG Anm. 2; KLEIN/FLOCKERMANN/KÜHR, § 2 EStG RdNr. 31; LANG, J., StuW 1978 S. 215 (216 f)

9 § 2 Abs. 5 EStG

10 Vgl. BAYER, H.W., MÜLLER, F.P., BB 1978 S. 1 (2 f); BIERGANS, E., (Einkommensteuer 1985) S. 5 f; WASMER, C., (Zurechnung 1985) S. 2

der Einkommensteuer Einkünfte, die der Steuerpflichtige aus einer der sieben Einkunftsarten erzielt. Auch die für die Beschreibung der einzelnen Einkunftsarten in §§ 13 ff EStG verwendeten Formulierungen enthalten eindeutig tätigkeitsbezogene Merkmale.¹¹ Die sieben Einkunftsarten des EStG sind somit als abschließende Aufzählung derjenigen Tätigkeiten zu verstehen, die den Gegenstand der Einkommensteuer ausmachen. Formulierungen, die auf eine tätigkeitsbezogene Fassung des Einkommensteuergegenstandes hinweisen, sind auch regelmäßig in der Rechtsprechung oder in Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden zu finden.¹²

II. Persönliche Steuerpflicht als Folge der steuerbaren Handlung

Versteht man den Steuergegenstand tätigkeitsbezogen, ergibt sich daraus auch die systematische Grundlage der persönlichen Einkünftezurechnung.¹³ Jedes Steuersubjekt ist mit dem wirtschaftlichen Ergebnis seiner einkommensteuerbaren Handlung zur Einkommensteuer heranzuziehen.

11 Z.B. § 15 Abs. 2 EStG: "Eine ... BETÄTIGUNG ... ist Gewerbebetrieb ..."; § 18 Abs. 1 EStG: "Einkünfte aus selbständiger ARBEIT sind 1. Einkünfte aus freiberuflicher TÄTIGKEIT ..."; § 21 Abs. 1 EStG: "Einkünfte aus VERMIETUNG und VERPACHTUNG sind" (Hervorhebungen jeweils durch d. Verf.)

12 Vgl. z.B. BFH v. 28.2.1956, BFHE 62 S. 416 (418); v. 16. 1.1973, BStBl 1973 II S. 445 (446); v. 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 (766); v. 3.10.1984, BStBl 1985 II S. 245 (246); FG Köln v. 16.6.1982, EFG 1983 S. 59 (Rev. eingel.); BMF-Schreiben v. 15.11.1984, BStBl 1984 I S. 561 Tz. 1 (Nießbraucherlaß)

13 Gl.A. BERGMANN, E., (Bedingungsvorschriften 1986) S. 354 f; WASMER, C., (Zurechnung 1985) S. 27

Da die steuerbaren Handlungen als solche zu abstrakt sind, um als Bemessungsgrundlage zu dienen, werden sie durch die Einkunftsermittlungsvorschriften des EStG zu Rechengrößen (DM-Beträgen) konkretisiert. Aus dem gesetzlichen Einkunfts-begriff läßt sich dabei ableiten,¹⁴ daß die durch die steuerbare Handlung ausgelöste Reinvermögensänderung die Maßgröße für das wirtschaftliche Ergebnis der steuerbaren Handlung ist, die durch den Maßstab (= in Geldeinheiten ausgedrückter Wert der Reinvermögensänderung) eine zahlenmäßig konkretisierte Bemessungsgrundlage abgibt.¹⁵

Dogmatische Grundlage der persönlichen Einkünftezurechnung ist nach heutigem Verständnis die sog. Marktbeteiligungstheorie RUPPE's.¹⁶ RUPPE versuchte, den früher als Zurechnungsregel¹⁷ verwendeten unscharfen Begriff der "Einkunftsquelle" dadurch zu konkretisieren, daß er als gemeinsames Merkmal der sieben Einkunftsarten die entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt heraus-

14 Zur Vorgehensweise i.e. vgl. BIERGANS, E., STOCKINGER, R., FR 1982 S. 1 ff und 25 ff

15 Vgl. BIERGANS, E., WASMER, C., FR 1985 S. 57 (58); vgl. auch CHARLIER, R., StbJb 1969/70 S. 361 (367): "... ergibt sich ..., daß letztlich unter Einkommen eine in Geld meßbare Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aufgrund der Tätigkeit innerhalb eines Kalenderjahres zu verstehen ist."

16 Vgl. RUPPE, H.G., JDStJG 1978 S. 7 ff

17 Einkünfte wurden nach früherer Auffassung dem "Inhaber der Einkunftsquelle" zugerechnet; vgl. z.B. BFH v. 21.7.1962, HFR 1962 S. 190 (191); v. 1.2.1972, BStBl 1972 II S. 347; v. 11.3.1976, BStBl 1976 II S. 421

arbeitete. Demzufolge sah er denjenigen als Inhaber der Einkunftsquelle an, der "Herr der fraglichen Leistungsbeziehung"¹⁸ ist.

Interpretiert man diese Definition der Einkunftsquelle als Zusammenfassung der den Besteuerungsgegenstand bildenden Tätigkeiten,¹⁹ ist bereits durch die Arbeit RUPPE's der Gegenstand der Einkommensteuer tätigkeitsbezogen formuliert worden. Später wurde gezeigt, daß sich - anders als bei der Vorgehensweise RUPPE's - die Einkünftezurechnung anhand der Tätigkeitsmerkmale der sieben Einkunftsarten auch ohne Rekurs auf den unscharfen und sehr umstrittenen²⁰ Begriff der Einkunftsquelle unmittelbar aus dem Gesetz ableiten läßt.²¹ Die Marktbeeteiligungstheorie rechnet nach heutigem Verständnis die Einkünfte demjenigen zu, der die entsprechende steuerbare Tätigkeit ausübt, wie sie das Einkommensteuergesetz in den sieben Einkunftsarten beschreibt.²² Der Einkom-

18 RUPPE, H.G., JDStJG 1978 S. 7 (19)

19 I.d.S. bereits BFH v. 24.6.1976, BStBl 1976 II S. 643 (644) ("... kann die Einkunftsquelle nur die Vermittlungstätigkeit sein"); ebenso HERZIG, N., KESSLER, W., DB 1985 S. 2476 (2477 FN 22); HUTTER, U., DStZ 1981 S. 47 (49); WASSERMEYER, F., StuW 1982 S. 352 (356)

20 Kritisch zum Begriff der Einkunftsquelle BIERGANS, E., STOCKINGER, R., FR 1982 S. 25 (30 f); DANZER, J., (Steuerumgehung 1981) S. 140; HAAS, F.J., DStZ/A 1979 S. 18 (19); MESSMER, K., StbJb 1979/80 S. 163 (165 f); SCHMIDT, L., StbJb 1980/81 S. 115 (120); STADIE, H., (Persönliche Zurechnung 1983) S. 24

21 Vgl. BIERGANS, E., STOCKINGER, R., FR 1982 S. 1 ff und 25 ff

22 Vgl. BIERGANS, E., STOCKINGER, R., FR 1982 S. 25 (31 ff); LANG, J., (Reformentwurf 1985) S. 32 f; LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF, § 12 EStG RdNr. 31; MEYER, (Fortsetzung Fußnote)

mensteuertatbestand wird durch die steuerbare Handlung (z.B. Vermietung,²³ Kapitalüberlassung,²⁴ allgemein: Tätigkeiten als Grundlage für Einkünfte²⁵) erfüllt. Durch diese Anknüpfung an die "steuerbare Handlung" wird eine unmittelbare Beziehung zwischen der handelnden Person und den aus dieser Handlung resultierenden Vermögensmehrungen hergestellt.

Durch das Abstellen auf eine Tätigkeit des einzelnen Steuersubjektes als Gegenstand der Besteuerung sind selbstverständlich noch nicht alle Probleme der persönlichen Einkünftezurechnung gelöst. Es kann im Einzelfall schwierig sein, festzustellen, ob eine bestimmte Handlung als steuerbar zu qualifizieren ist und welche Person tatsächlich als Handlungssubjekt angesehen werden muß.²⁶ Anerkennt man aber die steuerbare Handlung als das maßgebende Kriterium der subjektiven Steuerpflicht, lassen sich zumindest einige, z.T. noch verwendete Zu-

(Fortsetzung Fußnote von vorangegangener Seite)

D., (Nutzungsrechte 1984) S. 84; PLÜCKEBAUM, R., FR 1983 S. 157 (158); SCHMIDT/SEEGER, § 2 EStG Anm. 9; TIPKE, K., FR 1983 S. 580 ff; WASMER, C., (Zurechnung 1985) S. 29; WASSERMEYER, F., StuW 1982 S. 352 (356)

23 Vgl. z.B. BFH v. 26.4.1983, BStBl 1983 II S. 502 (503); v. 29.11.1983, BStBl 1984 II S. 366 (367)

24 Vgl. z.B. BFH v. 14.12.1976, BStBl 1977 II S. 115 (116); v. 29.11.1982, BStBl 1983 II S. 272 (274)

25 Vgl. BFH v. 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 (766)

26 Vgl. z.B. die Problematik der sog. Familienunternehmen in Bezug auf die Einkünfteverteilung, vgl. dazu i.e. WIPPENBECK, A., (Familienunternehmen 1984) S. 119 ff

rechnungskriterien von vornherein als unbrauchbar ausscheiden.²⁷

III. Entgeltlichkeit kein absolutes Bestimmungsmerkmal der steuerbaren Handlung

Als Gegenstand der Einkommensteuer wurden bestimmte Tätigkeiten genannt, die das Einkommensteuergesetz im Rahmen der sieben Einkunftsarten umschreibt. Als übergreifendes Definitionsmerkmal, sozusagen als "kleinster gemeinsamer Nenner",²⁸ unter den sich all diese Tätigkeiten zusammenfassen lassen, wird die entgeltliche Verwertung von Gütern und Dienstleistungen am Markt verstanden.²⁹ Diese grobe Begriffsbestimmung suggeriert einerseits, daß Tätigkeiten immer dann als steuerbare Hand-

27 Z.B. die Frage, wem Vermögensmehrungen zivilrechtlich "gebühren"; so aber noch BFH v. 9.3.1982, BStBl 1982 II S. 540 (541). Unmaßgeblich für die Einkünftezurechnung muß nach dem tätigkeitsbezogenen Einkunfts-begriff auch sein, ob die Vermögensmehrung zum "Unterhalt" oder zur "Versorgung" verwendet wird; folgerichtig wird in jüngerer Zeit auch zunehmend anerkannt, daß § 12 Nr. 2 EStG für die Einkünftezurechnung nicht einschlägig ist; vgl. BFH v. 29.11.1983, BStBl 1984 II S. 366 (368); v. 30.7.1985, BStBl 1986 II S. 327; BIERGANS, E., STOCKINGER, R., FR 1982 S. 25 (33); LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF, § 12 EStG RdNr. 31; RÖSSLER, G., DStZ 1981 S. 274 (276); SÖFFING, G., NWB 1986 F. 3 S. 6169 (6172); SCHMIDT/DRENSECK, § 12 EStG Anm. 10; STADIE, H., (Persönliche Zurechnung 1983) S. 19; STEPHAN, R., DB 1984 S. 1797 (1799); a.A. insoweit noch BORDEWIN, A., DStZ 1981 S. 62 (64); GRIEGER, DStZ/A 1961 S. 81 (86); SCHMIDT, L., FR 1974 S. 529 (531); UELNER, A., StbJb 1980/81 S. 385 (406 ff)

28 RUPPE, H.G., JDStJG 1978 S. 7 (16)

29 Vgl. BIERGANS, E., STOCKINGER, R., FR 1982 S. 1 (5); RUPPE, H.G., JDStJG 1978 S. 16; STADIE, H., (Persönliche Zurechnung 1983) S. 24

lungen i.S. des Einkommensteuergesetzes angesehen werden können, wenn sie gegen Entgelt ausgeübt werden, daß andererseits aber auch jede auf einer entgeltlichen Verwertungshandlung beruhende Reinvermögensmehrung den Einkommensteuertatbestand dem Grunde nach erfüllt.

Bekanntlich können aber auch Leistungen, die weder durch Teilnahme am Marktgeschehen noch gegen Entgelt erbracht werden und denen keine Reinvermögensmehrung, sondern eine Reinvermögensminderung des Leistenden gegenübersteht, Einkommensteuer auslösen.³⁰ Ebenso sind entgeltliche Verwertungen am Markt, durch die der Verwertende Reinvermögensmehrungen realisiert, in vielen Fällen nicht als steuerbare Handlungen zu erfassen.³¹

Entgeltlichkeit allein ist somit weder ein notwendiges, noch ein hinreichendes Kriterium, mit dem sich in jedem Fall die steuerbare Handlung von der nichtsteuerbaren abgrenzen läßt. Mit dem verallgemeinernden Begriff der entgeltlichen Verwertung am Markt ist die steuerbare Handlung nur unzureichend konkretisiert. Es gilt, zunächst die echten tätigkeitsbezogenen Merkmale der unterschiedlichen steuerbaren Handlungen zu ermitteln und dann den Bezug zur Entgeltlichkeit, Unentgeltlichkeit oder Teilentgeltlichkeit herzustellen.

Ist eine Tätigkeit als potentiell steuerbar identifiziert und einem Steuersubjekt zugeordnet, lassen sich Probleme im Zusammenhang mit der Entgeltlichkeit dieser

30 Z.B. die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen aus privatem Anlaß.

31 Z.B. die Veräußerung eines Privatgrundstückes unter Erzielung eines Veräußerungsgewinns.

Tätigkeit leichter lösen. Insbesondere die Frage nach der steuerlichen Behandlung teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte kann auf eine systematische Basis gestellt werden, wenn die Beziehung zwischen der Tätigkeit als dem die Besteuerung auslösenden Vorgang und dem Zugang eines (wertmäßig nicht angemessenen) Entgelts klar herausgearbeitet ist.

Kapitel 2: **Die wirtschaftliche Tätigkeit als einkunftsarten- übergreifendes Merkmal der steuerbaren Handlung**

Unabhängig von der Art der Tätigkeit und der Form oder dem Vorhandensein eines Entgelts muß eine sog. wirtschaftliche Tätigkeit oder Handlung vorliegen, damit sie dem Grunde nach steuerpflichtig sein kann. Als wirtschaftlich in diesem Sinn ist eine Tätigkeit anzusehen, wenn zwei Merkmale erfüllt sind³²

- Teilnahme am Marktgeschehen
- Gewinnerzielungsabsicht

Fehlt eines oder fehlen beide dieser Merkmale, so handelt es sich um Tätigkeiten, die insgesamt einkommensteuerlich unbeachtlich bleiben, auch wenn sie teilweise und/oder zeitweise die Kriterien steuerbarer Handlungen erfüllen.

32 Vgl. BIERGANS, E., (Einkommensteuer 1985) S. 745

I. Teilnahme am Marktgeschehen

Teilnahme am Marktgeschehen liegt vor, wenn die dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Reinvermögensmehrungen durch eine entsprechende zielgerichtete Tätigkeit erwirtschaftet worden sind. Die Tätigkeit muß dem Reinvermögenszugang als wesentlicher Kausalfaktor³³ zugrunde liegen, damit sie als wirtschaftliche Handlung i.S. des Einkommensteuergesetzes angesehen werden kann und die Vermögensmehrungen als Einkünfte zu qualifizieren sind. Keine steuerbare Handlung ist deshalb z.B. die Teilnahme an einem Fernsehquiz,³⁴ einem Glückspiel³⁵ oder einer Rennwette,³⁶ oder der Abschluß eines privaten Devisentermingeschäfts.³⁷ Ebenfalls nicht zu den steuerbaren Tätigkeiten zählen Beobachtungen, die zur Ergreifung eines Straftäters führen.³⁸ Deshalb gehören Gewinne oder Belohnungen, die aus diesen Tätigkeiten resultieren, grundsätzlich nicht zu den einkommensteuerpflichtigen

33 Vgl. TIPKE, K., FR 1983 S. 580 (581)

34 Vgl. FinMin Saarland, Erlaß v. 9.2.1972, StEK § 22 EStG Nr. 23

35 Vgl. RFH v. 14.3.1928, RStBl 1928 S. 181; FG Nürnberg v. 17.1.1979, EFG 1979 S. 339 (Rev. eingel.; bestätigt durch BFH v. 29.6.1983 VIII R 71/79 (n.v.))

36 Vgl. RFH v. 30.6.1927, RFHE 21 S. 244; BFH v. 24.10.1969, BStBl 1970 II S. 411

37 Vgl. BFH v. 8.12.1981, BStBl 1982 II S. 618

38 Vgl. FG Düsseldorf v. 21.8.1968, EFG 1969 S. 120 (rkr.)

Einnahmen. Es handelt sich bei all diesen Tätigkeiten nicht um wirtschaftliche Handlungen, für die üblicherweise eine Gegenleistung erlangt werden kann.³⁹

Die Rechtsprechung geht davon aus, daß nur Tätigkeiten, die "um des Entgelts willen"⁴⁰ ausgeführt werden, als steuerbare wirtschaftliche Handlungen anzusehen sind. Läßt sich daher ein konkreter finaler Bezug⁴¹ der Tätigkeit zur erhaltenen Leistung herstellen, können auch Preise oder Belohnungen als auf wirtschaftlicher Tätigkeit beruhend steuerbar sein.⁴² Teilnahme am Marktgeschehen bedeutet deshalb, daß der Steuerpflichtige aktiv tätig wird, mit dem Ziel, für seine Tätigkeit eine materielle Gegenleistung zu erhalten. Liegt in diesem Sinne keine "Teilnahme am Marktgeschehen" vor, so ist die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auch nicht Gegenstand der Einkommensteuer. Aus ihr resultierende Reinvermögensmehrungen sind nicht steuerbar.

39 Vgl. -rr-, FR 1977 S. 298 (298 f); aus diesem Grund sind auch Preise, die in Würdigung des Gesamtwerkes einer Person verliehen werden, nicht steuerpflichtig; vgl. BFH v. 1.10.1964, BStBl 1964 III S. 629

40 BFH v. 21.9.1982, BStBl 1983 II S. 201 (203); vgl. auch BFH v. 23.6.1964, BStBl 1964 III S. 500 (501)

41 I.S. eines "do ut des"; vgl. SCHMIDT/HEINICKE, § 22 EStG Anm. 31 c

42 Z.B. der Preis, den ein Architekt im Rahmen eines architektonischen Wettbewerbs gewonnen hat (vgl. BFH v. 16.1.1975, BStBl 1975 II S. 558), die Belohnung für gezielte, mit aufwendigen Nachforschungen verbundene Spitzeldienste (vgl. SCHMIDT/HEINICKE, § 22 EStG Anm. 37) oder der Filmpreis für einen (kommerziellen) Spielfilm (vgl. OFD Frankfurt, Verf. v. 29.3.1984, StEK § 3 EStG Nr. 353).

II. Gewinnerzielungsabsicht

Eine Tätigkeit ist nur dann als wirtschaftliche Tätigkeit und damit als Gegenstand der Einkommensteuer anzusehen, wenn sie mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird. Da der Zweck der Einkommensbesteuerung darin besteht, "... Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen und dabei den Steuerpflichtigen entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen",⁴³ erfaßt die Einkommensteuer nur Tätigkeiten, die auf die Erzielung eines steuerbaren Überschusses der Einnahmen über die Betriebsausgaben oder Werbungskosten gerichtet sind. Bei der Prüfung der Gewinn- bzw. Einkunftserzielungsabsicht ist nicht auf Periodenergebnisse abzustellen, sondern auf den Totalgewinn bzw. -überschuß, der sich während der voraussichtlichen Gesamtdauer der jeweiligen (potentiellen) wirtschaftlichen Tätigkeit ergibt.⁴⁴

Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine innere Tatsache, die wie alle sich in der Vorstellung des Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann.⁴⁵ Das Vorliegen lang andauernder Ver-

43 BFH v. 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 (766); i.d.S. schon RFH v. 14.3.1929, RStBl 1929 S. 329 und v. 24.1.1934, RFHE 35 S. 161; gegen diese Begründung KRUSE, H.W., StuW 1980 S. 226 (230 f); DERS., JbFfSt 1980/81 S. 165 (176 f)

44 Zum Begriff des Totalgewinns vgl. BFH v. 24.10.1979, BStBl 1980 II S. 186 (187); zur entsprechenden Problematik, vor allem die (schätzweise) Ermittlung betreffend vgl. SCHELLENBERGER, H., DStR 1985 S. 163 (169 ff); für Immobilieninvestitionen vgl. HERGARTEN, L., BB 1984 S. 2121 (2122 ff); MEICHSNER, C., DStR 1985 S. 647 ff; SÖFFING, G., FLEISCHMANN, H.G., DB 1984 S. 2433 f; WEBER, K.-H., Inf 1985 S. 97 ff

45 Vgl. BFH v. 15.12.1976, BStBl 1977 II S. 250 (251) und v. 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 (767)

luste allein genügt allerdings noch nicht als äußerliches Merkmal in diesem Sinn, um von fehlender Gewinnerzielungsabsicht ausgehen zu können.⁴⁶ Es muß hinzukommen, daß der Steuerpflichtige die Tätigkeit aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt.⁴⁷ Hierunter fällt auch das Streben nach steuerfreien Veräußerungsgewinnen⁴⁸ oder nach Steuervorteilen, die sich bei Verlusterzielung durch Verrechnung mit positiven Einkünften ergeben können.⁴⁹ Bei Tätigkeiten, die ausschließlich auf derartige, nicht steuerbare Vermögensmehrungen gerichtet sind, wird deshalb das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht im einkommensteuerlichen Sinn angenommen.⁵⁰ Sie sind nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten und damit auch nicht als steuerbare Handlungen anzusehen.

46 Vgl. BFH v. 21.10.1980, BStBl 1981 II S. 452 (453)

47 Vgl. BFH v. 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 (767); ERDWEG, A., FR 1984 S. 601 (605)

48 Vgl. BFH v. 23.3.1982, BStBl 1982 II S. 463 (464); GROH, M., DB 1984 S. 2424 (2426)

49 Vgl. BFH v. 25.6.1984, BStBl 1985 II S. 751 (767)

50 Der Steuerpflichtige muß allerdings nicht positiv nachweisen, daß er Einkunftserzielungsabsicht hat, vielmehr liegt die Beweislast für das Fehlen dieser Absicht beim Finanzamt; vgl. BFH v. 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751 (767); ALTEHOEFER, K., KREBS, H.-J., NOLTE, J., DStZ 1984 S. 4 (16)

Kapitel 3:

Entgeltlichkeit als deklaratorisches Kriterium bei den betrieblichen Einkunftsarten

I. Das Totalitätsprinzip als Ausgangspunkt

§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG bestimmt, daß bei den betrieblichen Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit) als Einkünfte der Gewinn zu ermitteln ist. Ausgangsnorm zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung ist die Legaldefinition des Gewinns in § 4 Abs. 1 EStG.⁵¹ Der Vermögensvergleich nach § 5 EStG und die Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG stehen dazu in einem logischen Abhängigkeitsverhältnis.⁵²

Durch den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, der in § 5 EStG kodifiziert ist, findet zwar eine gewisse Modifikation des Vermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG statt, die Modifikation hat jedoch materiell nur geringe Auswirkungen. Die Rechtsprechung legt – die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung betreffend – an die nach § 4 Abs. 1 EStG Bilanzierenden im wesentlichen den gleichen Maßstab an, wie an die nach § 5 EStG Bilanzierenden.⁵³

51 Vgl. LANG, J., JDStJG 1981 S. 45 (50)

52 Vgl. STOLL, G., JDStJG 1981 S. 207 (236); die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13 a EStG kann als ein dem System der Individualbesteuerung wesensfremdes Element in diesem Zusammenhang unberücksichtigt bleiben.

53 Vgl. z.B. BFH v. 24.11.1959, BStBl 1960 III S. 188; v. 8.11.1979, BStBl 1980 II S. 146 (Anwendung des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG); v. 20.11.1980, (Fortsetzung Fußnote)

Auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entspricht - obgleich sie auf den ersten Blick mehr Gemeinsamkeiten mit der für die Haushaltseinkunftsarten maßgeblichen Überschußermittlung zu haben scheint - materiell dem Grundkonzept des Vermögensvergleichs. Die Einnahmen-Ausgabenrechnung bedeutet nach h.M. lediglich eine technische Vereinfachung im Vergleich zur bilanziellen Gewinnermittlung.⁵⁴ Dies wird im sog. Grundsatz der Gesamtgewinnungleichheit deutlich, der besagt, daß bilanzielle Gewinnermittlung und Einnahmen-Ausgabenrechnung zum gleichen Gesamtgewinn führen müssen, wenn man die Totalperiode von der Eröffnung bis zur Schließung des Betriebes betrachtet.⁵⁵ Abweichungen ergeben sich bei Einnahmen-Ausgabenrechnung und Vermögensvergleich daher im wesentlichen nur bei den Periodengewinnen.⁵⁶

(Fortsetzung Fußnote von vorangegangener Seite)

BStBl 1981 II S. 398 und v. 24.3.1982, BStBl 1982 II S. 643 (Anwendung der Vorschriften über Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 4 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG)

54 Vgl. BFH v. 23.11.1961, BStBl 1962 III S. 199 (200); v. 3.7.1968, BStBl 1968 II S. 736 (737); v. 16.1.1975, BStBl 1975 II S. 526 (528); FG München v. 20.4.1983, EFG 1983 S. 595 (rkr.); BIERGANS, E., (Einkommensteuer 1985) S. 489; GROH, M., FR 1986 S. 393; LANG, J., JDStJG 1981 S. 45 (51); SEGebRECHT, H., (Einnahme-Überschußrechnung 1981) S. 19; TIPKE, K., (Steuerrecht 1985) S. 280; WASSERMEYER, F., JDStJG 1980 S. 315 (328 f)

55 Vgl. BFH v. 17.5.1960, BStBl 1960 III S. 306 (307 f); v. 25.1.1962, BStBl 1962 III S. 366; v. 6.12.1972, BStBl 1973 II S. 293 (294); SCHMIDT/HEINICKE, § 4 EStG Anm. 4, insbesondere 4 e; SEGebRECHT, H., BBK 1982 F. 8 S. 211 (211 f)

56 Zu steuertariflich bedingten Ungerechtigkeiten, die aus der Periodenverschiebung herrühren können, vgl. SAUER, O., FR 1973 S. 413 ff

Insgesamt liegt den drei Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und § 5 EStG jeweils die gleiche innere Systematik zugrunde. Diese innere Systematik wird durch die geschlossene, vollständige Umschreibung des Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 1 EStG repräsentiert.⁵⁷ Das Konzept des Vermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG ist darauf angelegt, die im Bereich des Betriebsvermögens entstandenen Vermögensmehrungen in ihrer Gesamtheit zu erfassen und der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen (Totalitätsprinzip).⁵⁸ Dieses Totalitätsprinzip läßt sich unmittelbar aus dem Wortlaut des Einkommensteuergesetzes ableiten. § 4 Abs. 1 EStG definiert den Gewinn als "Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen". Geht man davon aus, daß Entnahmen außerbetrieblich veranlaßte Wertabgaben aus dem Betrieb und Einlagen außerbetrieblich veranlaßte Wertzuführungen zum Betriebsvermögen sind,⁵⁹ so umfaßt der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG alle Vermögensänderungen, die dem fest umrissenen Bereich "Betrieb"⁶⁰ widerfahren und die durch die betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind.

57 Vgl. STOLL, G., JDStJG 1981 S. 207 (236); i.d.S. auch LANG, J., JDStJG 1981 S. 47 (50 ff)

58 Vgl. THIEL, R., StKongR 1968 S. 273 (279); auch die Steuerreformkommission 1971 erkennt das Totalitätsprinzip als grundlegend für die Besteuerung betrieblicher Einkünfte an; vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bd. I S. 27 RdNr. 43

59 Vgl. BFH v. 31.3.1977, BStBl 1977 II S. 823 (824)

60 Zur definitorischen Abgrenzung des Begriffs "Betrieb" bzw. "Betriebsvermögen" vgl. S. 22

Sind die Vermögensmehrungen/-minderungen somit saldiert als Einkünfte (Gewinn) zu erfassen, muß Gegenstand der Besteuerung - steuerbare Handlung - die Tätigkeit sein, die die Vermögensänderungen verursacht. Damit sind als steuerbare Handlungen alle Tätigkeiten zu verstehen, die der Leistungserstellung in der entsprechenden betrieblichen Einkunftsart dienen,⁶¹ wobei die Einkunftsart durch wenige, übergeordnete Merkmale vorgegeben ist.⁶² Aufgrund des im EStG verankerten Subsidiaritätsprinzips gehören dazu auch Tätigkeiten, die - aus dem übergeordneten Kontext der betrieblichen Tätigkeiten herausgenommen - zu Haushaltseinkünften führen würden.⁶³

Aus der Tatsache, daß Gewinn die Differenz des an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen erfaßten Betriebsvermögens ist, bereinigt um die außerbetrieblich veranlaßten Vermögensänderungen, folgt im Umkehrschluß, daß nur betrieblich veranlaßte Vermögensänderungen in die Bemessung

61 "Wenn § 15 Abs. 2 EStG den Gewerbebetrieb als eine selbständige, nachhaltige Betätigung umschreibt, ... so wird damit ein gegenüber anderen Tätigkeiten abgrenzbarer Handlungskomplex gekennzeichnet ... der sich im einzelnen aus all den Einzelhandlungen zusammensetzt, die 'betrieblich veranlaßt' sind" - WALZ, W.R., StuW 1986 S. 21 (23)

62 Gemeinsames Merkmal aller drei betrieblichen Einkunftsarten ist die selbständige, nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht verbundene Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Auch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit erfüllen diese allgemeinen Kriterien des Gewerbebetriebs, heben sich aber durch Spezifika, die in der berufszweigartigen Katalogisierung der §§ 13 und 18 EStG zum Ausdruck kommen, vom allgemeinen Gewerbebetrieb ab; vgl. TIPKE, K., FR 1983 S. 580 (581)

63 Vgl. zu dieser Subsidiarität i.e. § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und § 23 Abs. 3 EStG